



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)

ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА

Ильинка, д. 9, Москва, 109097
телетайп: 112008
факс: +7 (495) 625-08-89

30.11.2017 № 02-07-08/79257

На № _____

Главные распорядители средств
федерального бюджета

Финансовые органы субъектов
Российской Федерации

Органы управления государственными
внебюджетными фондами Российской
Федерации

Министерство финансов Российской Федерации в связи с поступлением вопросов по применению переходных положений федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 декабря 2016 г. № 257н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации от 27 апреля 2017 г., регистрационный номер 46518) (далее - СГС «Основные средства», Стандарт), направляет для руководства в работе Методические указания по применению переходных положений СГС «Основные средства» в части вопросов отражения в бухгалтерском учете на соответствующих балансовых счетах объектов недвижимого имущества.

Приложение: в 1 экз. на 2 листах

А.М. Лавров

от 30.11. 2017 № 02-07-07/79257

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ
ПО ПРИМЕНЕНИЮ ПЕРЕХОДНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ
СГС «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА» ПРИ ПЕРВОМ ПРИМЕНЕНИИ**

В целях обеспечения полноты раскрытия информации о государственных (муниципальных) активах (ресурсах), используемых организациями государственного сектора при осуществлении своей деятельности, выполнения государственных (муниципальных) функций, государственных (муниципальных) услуг, СГС «Основные средства» предусмотрено с учетом международной практики дополнительное раскрытие в бюджетном учете, бухгалтерском учете государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений (далее - бухгалтерский учет) информации об имеющихся у субъектов учета имущественных правах.

Стандартом предусмотрено отражение в составе объектов основных средств (на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 101 00 000 «Основные средства») материальных ценностей независимо от их стоимости со сроком полезного использования более 12 месяцев, предназначенных для неоднократного или постоянного использования субъектом учета на праве оперативного управления (праве владения и (или) пользования имуществом, возникающем по договору аренды (имущественного найма) либо договору безвозмездного пользования) в целях выполнения им государственных (муниципальных) полномочий (функций), осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг либо для управленческих нужд субъекта учета, являющихся активами в соответствии с критериями, установленными СГС «Концептуальные основы»¹.

¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2016 № 256н

В соответствии с пунктом 7 СГС «Основные средства» к основным средствам относятся материальные ценности, являющиеся активами при соблюдении следующих условий (критериев):

материальные ценности принадлежат (находятся во владении (пользовании) субъекту учета на праве оперативного управления. При этом в отношении объектов недвижимости права оперативного управления должны быть подтверждены в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, документами о государственной регистрации права;

материальные ценности находятся в пользовании субъекта учета в рамках отношений по финансовой аренде (согласно договору лизинга, договору аренды с правом выкупа, в бессрочном безвозмездном пользовании и т. п.) с учетом квалификации объектов финансовой аренды, установленных СГС «Аренда»²;

субъект учета осуществляет в отношении материальных ценностей контроль в результате произошедших фактов хозяйственной жизни, в частности, при передаче объектов основных средств в пользование иным правообладателям в рамках отношений по операционной аренде (срочных договоров аренды (договоров безвозмездного пользования), предусматривающих возврат объектов аренды (переданных материальных ценностей) субъекту учета для дальнейшего их использования в целях извлечения субъектом учета их полезного потенциала (получения экономических выгод);

материальные ценности обладают полезным потенциалом или способностью обеспечивать поступление экономических выгод.

Указанные материальные ценности признаются основными средствами при их нахождении:

в эксплуатации;

в запасе;

на консервации;

а также при их передаче по договору аренды (имущественного найма) либо по договору возмездного или безвозмездного пользования в рамках отношений по операционной аренде.

² С учетом положений Федерального стандарта федеральным стандартом бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2016 № 258н (далее - СГС «Аренда»)

Вместе с этим, в отношении материальных ценностей, признаваемых в соответствии с пунктом 99 Инструкции №157н³ материальными запасами вне зависимости от стоимости объектов и сроков их эксплуатации, положения СГС «Основные средства» не применяются (пункт 3⁴ Стандарта).

В отличие от действующих правил бухгалтерского учета, установленных Инструкцией № 157н, помимо объектов имущества, правообладателем которых является субъект учета на праве оперативного управления, в составе объектов основных средств подлежат отражению объекты имущества, находящиеся у субъекта учета в соответствии с договорами лизинга (вне зависимости от договорных условий, определяющих балансодержателя объекта лизинга), а также объекты имущества, находящиеся на правах возмездного (безвозмездного) пользования в рамках отношений по неоперационной (финансовой) аренде.

При этом, порядок отражения в бухгалтерском учете материальных ценностей, признаваемых основными средствами, находящихся у субъекта учета во владении (пользовании) на праве оперативного управления и соответствующих критериям активов, применяемый до 2018 года (до перехода на применение СГС «Основные средства») не изменяется.

При переходе на применение СГС «Основные средства» в 2018 году субъектам учета необходимо выявить объекты бухгалтерского учета, подлежащие согласно Стандарту отражению в бухгалтерском учете на соответствующих балансовых счетах, ранее не признававшиеся в составе основных средств и (или) отражавшиеся на забалансовом учете (далее - объекты основных средств, признаваемые при первом применении Стандарта).

Объектами основных средств, признаваемыми при первом применении Стандарта, которые дополнительно к ранее учтенным объектам основных средств подлежат отражению на балансовых счетах, являются

³ Инструкцией по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 № 157н

⁴ Положения Стандарта применяются при ведении бухгалтерского учета основных средств, раскрытии в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об основных средствах (результатах операций с ними), если иное не установлено другими нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности);

материальные ценности, соответствующие критериям активов и находящиеся в пользовании субъекта учета на условиях:

лизинга по договорам, условиями которых субъект учета (лизингополучатель) не определен балансодержателем;

долгосрочной аренды с правом выкупа;

безвозмездном бессрочном (постоянном) пользовании субъекта учета;

иных арендных отношений, относящихся в соответствии с СГС «Аренда» к финансовой аренде.

До первого применения СГС «Основные средства» и СГС «Аренда» указанные объекты учитываются:

на забалансовом счете 01 «Имущество в пользовании» (как правило ввиду отсутствия данных о стоимости переданного имущества объекты учитывались в условной оценке 1 объект - 1 рубль);

на балансовых счетах аналитического учета счетов 0 101 11 000 «Жилые помещения - недвижимое имущество учреждения», 0 101 12 000 «Нежилые помещения - недвижимое имущество учреждения», 0 101 13 000 «Сооружения - недвижимое имущество учреждения» в части неотделимых улучшений, произведенных в объекты недвижимости, используемых субъектом учета в рамках арендных отношений (безвозмездного пользования).

При этом, согласно положениям Инструкции № 157н в отношении объектов, используемых субъектом учета не на праве оперативного управления, но учитываемых на балансовых счетах (например, на неотделимые улучшения (объекты лизинга, в случае, если лизингополучатель являлся балансодержателем объекта лизинга), производится начисление амортизации.

Особенности признания субъектом учета в составе основных средств (отражения в бухгалтерском учете на соответствующих балансовых счетах) новых объектов учета - объектов основных средств, признаваемых при первом применении Стандарта, определены пунктами 57 - 61 раздела X «Переходные положения Стандарта при его первом применении» СГС «Основные средства».

Согласно пункту 57 СГС «Основные средства» объекты бухгалтерского учета, подлежащие отражению согласно указанному Стандарту в бухгалтерском учете на соответствующих балансовых счетах, ранее не признававшиеся таковыми в составе основных средств и (или) отражавшиеся на забалансовом учете, признаются субъектом учета в

составе основных средств (отражаются в бухгалтерском учете на соответствующих балансовых счетах) по их первоначальной стоимости, определенной в соответствии с СГС «Основные средства».

В целях определения стоимости объектов основных средств, признаваемых при первом применении Стандарта (их первоначальной стоимости) пунктом 58 СГС «Основные средства» предусмотрены упрощенные, единообразно применяемые правила определения стоимостных оценок объектов недвижимости (зданий, сооружений), которые до даты первого применения Стандарта не учитывались в составе основных средств.

Указанными правилами предусмотрено отражение объектов основных средств, признаваемых при первом применении Стандарта, на соответствующих балансовых счетах:

по их кадастровой стоимости на дату первого применения Стандарта (при ее наличии);

при отсутствии кадастровой стоимости на дату применения:

а) по ранее сформированным оценкам (по балансовой стоимости неотделимых улучшений в используемые объекты недвижимости, сформированной на дату первого применения настоящего Стандарта);

б) в случае, если балансовая стоимость объекта до первого применения не была сформирована, в условной оценке - 1 объект, 1 рубль.

Отражение объектов в условных оценках (либо в оценках, не соответствующих актуальным кадастровым оценкам) осуществляется до получения в ходе применения Стандарта актуальных кадастровых оценок по объектам недвижимого имущества, признанным при первом применении Стандарта - объектам, вовлеченным в хозяйственный оборот на условиях постоянного пользования и (или) пользования в целях выкупа (приобретения (лизинга)).

В настоящее время актуальные кадастровые оценки объектов недвижимости, определенные на дату первого применения Стандарта отсутствуют.

При этом Стандарт не содержит положений, устанавливающих (ограничивающих) период, в течении которого субъекту учета необходимо осуществить мероприятия по проведению государственной кадастровой оценки (пересмотру и оспариванию ее результатов).

Следует отметить, что с 1 января 2017 года отношения, возникающие при проведении государственной кадастровой оценки на территории

Российской Федерации, регулируются Федеральным законом от 3 июля 2016 года № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке». Частью первой статьи 24 указанного закона к отношениям, возникающим в связи с проведением государственной кадастровой оценки, пересмотром и оспариванием ее результатов, предусмотрен переходный период с 1 января 2017 года до 1 января 2020 года.

Учитывая изложенное, по объектам недвижимого имущества, признаваемым при первом применении Стандарта на соответствующих счетах балансового учета, субъектам учета необходимо в течение 2018 – 2020 годов осуществить мероприятия по определению их актуальных кадастровых оценок.

Субъекту учета (главному распорядителю средств бюджета, учредителю) при планировании бюджетных ассигнований (плановых назначений) по расходам за счет средств бюджета (учреждения) необходимо учитывать изменения балансовых стоимостей объектов недвижимого имущества, отраженных при первом применении Стандарта, до их актуальных кадастровых стоимостей.

Особенности первичного отражения в бухгалтерском учете на соответствующих балансовых счетах объектов основных средств (недвижимости), признаваемых при первом применении Стандарта, по которым до 1 января 2018 года (до первого применения Стандарта) на балансовых счетах в составе объектов основных средств (на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 101 00 000 «Основные средства») учтены неотделимые улучшения в объекты недвижимости, определены абзацами вторым - четвертым пункта 58 Переходных положений Стандарта.

При пересмотре стоимости указанных объектов недвижимости до их актуальной кадастровой стоимости (при наличии) на дату пересмотра стоимости в бухгалтерском учете отражается:

списание накопленной на дату пересмотра стоимости объектов недвижимости амортизации (в уменьшении стоимости объекта, в отношении которого пересматривается стоимость до актуальной кадастровой оценки (в уменьшении объектов учета основных средств в виде неотделимых улучшений в объекты недвижимости);

увеличение стоимости объекта недвижимости (на счетах 0 101 10 000 «Основные средства - недвижимое имущество учреждения») до актуальной кадастровой стоимости (на разницу стоимости объекта, сформированной на

дату первого применения Стандарта (на 1.01.2018 года), уменьшенной на накопленную амортизацию (по состоянию на дату пересмотра стоимости).

При этом сформированная стоимость объектов недвижимости, пересмотренная до актуальных кадастровых оценок активов, признается балансовой стоимостью с дальнейшим начислением амортизации.

Согласно абзацу четвертому пункта 58 Переходных положений Стандарта дальнейшее начисление амортизации по таким объектам недвижимости осуществляется исходя из пересмотренной балансовой стоимости и пересмотренного срока полезного использования.

При этом пересмотр срока полезного использования указанных объектов недвижимости осуществляется по решению комиссии по поступлению и выбытию активов с учетом положений подпункта «б» пункта 41 раздела «VI. Амортизация объекта основных средств» Стандарта - с момента пересмотра стоимости объектов недвижимости до актуальной кадастровой оценки начисляется амортизация на оставшийся срок полезного использования по той же расчетной норме амортизации, что и до момента пересмотра стоимости (по норме, которая была определена для объектов основных средств в виде неотделимых улучшений в объекты недвижимости).

Согласно пунктам 15, 19 СГС «Основные средства» балансовая стоимость основных средств, являющихся объектами недвижимости (соответствующих критериям активов), используемых субъектом учета на праве оперативного управления, полученных (созданных) за счет средств бюджетов (средств бюджетных (автономных) учреждений) является их первоначальная стоимость, определенная в сумме фактически произведенных капитальных вложений с учетом последующих изменений в результате достройки, дооборудования, реконструкции, в том числе с элементами реставрации, технического перевооружения, модернизации, частичной ликвидации (разукомплектации), замещения (частичной замены в рамках капитального ремонта в целях реконструкции, технического перевооружения, модернизации) объекта или его составной части, а также переоценки объектов основных средств.

Таким образом, в отношении объектов недвижимости, признанных в составе основных средств балансовыми объектами учета до первого применения СГС «Основные средства» и соответствующих критериям активов, предусмотренным пунктом 8 указанного Стандарта - способных обеспечивать выполнение балансодержателями возложенных на него

полномочий (функций), осуществление выполнения работ, услуг, по которым стоимостные оценки определены до первого применения Стандарта, порядок осуществления балансового учета (определения стоимости для целей исчисления налога на имущество организаций) не изменился.

Вместе с тем в связи с изменением состава групп основных средств, формируемых аналитику синтетического счета (0 101 0X 000) отдельные объекты основных средств, отраженные на балансовых счетах учета до 1 января 2018 года, необходимо перевести в иную учетную группу основных средств без изменения их балансовых оценок и без изменения сумм накопленных амортизаций. Например, объекты недвижимости, учтенные до 1 января 2018 года на счетах 0 101 13 000 «Сооружения - недвижимое имущество учреждения», необходимо перевести на учет по счету 0 101 12 000 «Нежилые помещения (здания и сооружения) – недвижимое имущество учреждения».

Перевод объектов основных средств в бюджетном (бухгалтерском) учете при первом применении Стандарта (по состоянию на 1 января 2018 года) в иную группу основных средств либо в иную категорию объектов бухгалтерского учета, а также отражение на балансовых счетах вновь признаваемых при первом применении объектов (активов), осуществляется в межотчетный период с использованием счета 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» на основании Бухгалтерской справки (ф. 0504833), утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2015 № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению», сформированной на основании данных Инвентаризации объектов основных средств, проведенной субъектом учета в порядке, установленном им в рамках учетной политики.

Обращаем внимание, что при формировании бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений за 2017 год, порядок учета объектов основных средств не меняется.